

# Jurisprudencia sobre el impuesto de Derechos reales

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de diciembre de 1948.*

LA RENUNCIA HECHA, POR CINCO HERMANOS HEREDEROS DE LOS DERECHOS A UNA SEXTA PARTE DE LOS TERCIOS DE MEJORA Y LIBRE DISPOSICIÓN A FAVOR DE OTRO HERMANO TAMBIÉN HEREDERO PRODUCE, ADEMÁS DEL ACTO DE HERENCIA A FAVOR DE LOS RENUNCIANTES, OTRO DE DONACIÓN DE ÉSTOS A FAVOR DEL HERMANO FAVORECIDO CON LA RENUNCIA.

*Antecedentes.*—La causante dispuso en su testamento de su herencia en favor de sus hijos de la siguiente manera: En el tercio de legítima los instruyó en partes iguales y en los otros dos tercios dispuso que cinco de los hijos heredasen una sexta parte cada uno en plena propiedad y que la sexta parte restante la heredase en usufructo el otro hijo llamado Agustín y la nuda propiedad los otros cinco hijos, o sea que este último heredaba el usufructo de una sexta parte de dichos dos tercios y los cinco hijos restantes heredaban, aparte de la legítima, una sexta parte cada uno en plena propiedad y además la nuda propiedad de otra sexta parte en la proporción de un quinto cada uno.

Al protocolizar y aprobar la partición, los cinco hermanos dijeron que, en aras de la armonía y de la igualdad absoluta entre ellos, renunciaban pura, simple y gratuitamente todos cuantos derechos sobre la sexta parte de los dos tercios de libre disposición y mejora les asignaba el testamento. En su consecuencia, añadían que la nuda propiedad renunciada acrecía al heredero D. Agustín, que la aceptaba, quedando así igualados en sus participaciones hereditarias los seis hermanos herederos.

A continuación hace constar el D. Agustín que declara haber desistido en la misma fecha del procedimiento judicial iniciado impugnando el testamento de la madre.

Dicha escritura fué liquidada, girando a cada uno de los cinco hermanos renunciantes una liquidación sobre la base de la sexta parte del tercio de legítima, más el valor de los otros dos tercios, una vez deducido de ello el valor del usufructo de la sexta parte que en ellos le correspondía al D. Agustín, y además se giró otra liquidación por el concepto donaciones a cargo del mismo D. Agustín sobre la base de la nuda propiedad de esa sexta parte renunciada por sus cinco hermanos. Es decir, que el liquidador estimó que éstos habían adquirido sus porciones según el testamento, y que la renuncia hecha implicaba una donación de ellos a su hermano D. Agustín.

Este señor entabló reclamación contra la liquidación, diciendo: Que la renuncia a la nuda propiedad de los aludidos dos tercios tiene como antecedente explicativo el de que el testamento relacionado revocó otro anterior en el que los seis hijos eran instituidos herederos por partes iguales, por lo que el recurrente había formulado demanda de conciliación sobre la nulidad de aquél por incapacidad de la otorgante, lo cual permite conocer el verdadero sentido de la renuncia en cuestión y sirve de apoyo a los siguientes razonamientos: Para donar es indispensable haber adquirido, y en nuestro caso los coherederos no llegaron a adquirir la nuda propiedad, porque la renunciaron o repudiaron; de donde se deduce que no existe acto liquidable, puesto que, conforme al apartado 16) del artículo 31, la renuncia de la herencia simple y gratuitamente en favor de los herederos a quienes deba acrecer la porción renunciada no constituye acto sujeto al impuesto; que el caso debió liquidarse como cesión en cuanto al exceso adjudicado en más, en relación con su haber hereditario, como previene el artículo 31, apartado 8), en relación con los artículos 9.º y 24 del Reglamento o, en otro caso, como transacción litigiosa, y, en último término, de no estimar esto, simplemente por el concepto herencia de ascendiente a descendiente por la porción renunciada.

Esta argumentación es rechazada por el Tribunal Provincial por entender que existió verdadera donación y no se da el derecho de acrecer; que la renuncia con la indicación de la persona beneficiada supone aceptación previa, según el artículo 1.000 del Código civil; que la conciliación no es suficiente para determinar verdadera transacción a los efectos fiscales, y además el título de adquisición, aun existiendo la transacción, sería el de donación y el tipo aplicable a la liqui-

dación el de herencia, y por último, que el concepto deducido de cesión tampoco era de aplicar porque el concepto se originaba por una donación y no por un mero exceso en la adjudicación hereditaria.

En el escrito de apelación ante el Tribunal Central se reforzó la argumentación diciendo que el hecho de afectar la renuncia de los cinco hermanos en favor de otro de ellos, a una parte del tercio de libre disposición, implica que esa parte pasa a ese último por derecho de acrecer, y correspondiendo la otra parte de la renuncia al tercio de mejora, integrante de la legítima, ello supone que el hermano favorecido adquiere por su propio derecho y no por el de acrecer, lo cual estaba reflejado en la escritura particional al decir que la renuncia obligaba a adjudicar la porción renunciada al otro coheredero, cosa bien distinta todo ello de la renuncia hecha expresamente a favor de uno o más de los herederos.

El Tribunal Central, por lo que respecta a la renuncia de la parte del tercio de mejora, dice que no está permitida por el artículo 833 del Código civil, puesto que autoriza que el descendiente legítimo mejorado pueda renunciar la herencia y admitir la mejora, pero no al contrario, interpretación—añade—que se refuerza con lo que el mismo Código, en el artículo 890, prevé al facultar al heredero y también legatario para renunciar la herencia y aceptar el legado, o a la inversa, todo ello aparte de que la renuncia de que se trata no es verdaderamente extintiva, o sea por cada heredero en favor de los demás, sino por cada uno en favor de uno determinado a fin de conseguir que todos los hermanos quedaran igualados, lo que claramente implica que el caso está fuera de lo previsto en el apartado 17) del artículo 31, porque éste, para que tal renuncia sea acto no sujeto, exige que se haga simple y gratuitamente a favor de todos los coherederos.

Por otra parte—sigue diciendo el Tribunal—, en el caso que se discute hay que entender aceptada la herencia, incluso en la porción renunciada, puesto que conforme al número 2.º del artículo 1.100 del Código civil, tal efecto se da cuando el heredero renuncia la herencia, aunque sea gratuitamente, a beneficio de uno o más de sus coherederos, a cuya conclusión conduce también el apartado 3.º del mismo artículo al condicionar la presunción de no aceptación a que la renuncia sea gratuita a favor de todos los herederos, indistintamente, y con derecho de acrecer en cuanto a la porción renunciada.

El argumento lo refuerza, en cuanto a la porción de mejora renunciada, con la consideración de que, según el artículo 985 del Código civil, entre los coherederos forzosos el derecho de acrecer sólo tiene lugar cuando la parte de libre disposición se deja a dos o más de ellos, o a alguno de ellos y a un extraño, y si la parte repudiada fuere la legítima, sucederán en ella los coherederos no por el derecho de acrecer, sino por derecho propio.

Por lo que a la existencia de una transacción litigiosa respecta, el Tribunal la niega, fundado en que, fiscalmente, esa figura, a tenor del artículo 23, último párrafo, del Reglamento, no nace de un acto de conciliación como cree el recurrente, sino que requiere que se realice después de entablada la demanda correspondiente.

Y, por último, tampoco es de aplicar el concepto de adjudicación tácita para pago de deudas, porque ese concepto nace cuando el exceso de adjudicación carece de título o razón ostensible, y aquí está bien claro que está motivada por la expresa renuncia de derechos objeto de controversia.

*Comentarios.*—Entre los múltiples argumentos esgrimidos en este recurso, hay que descartar, desde luego, por su débil consistencia jurídicofiscal, los que se refieren al concepto deducido de adjudicación para pago y a la transacción, este último no ya solamente por su completa carencia de base reglamentaria fiscal, sino porque, además, si se admitiese sería un arma de dos filos, uno de los cuales heriría de lleno al mismo reclamante, puesto que de la transacción surgiría de la misma manera el concepto de donación entre hermanos, que era precisamente el que se quería orillar y superar.

Tampoco es eficaz el de la renuncia gratuita a favor de todos los herederos, en el sentido de ser una verdadera repudiación o renuncia extintiva porque tiene en verdad todos los caracteres de ser traslativa; porque no se rechaza o renuncia puramente o siquiera en favor de todos los demás herederos, sino que cada uno renuncia en favor de otro heredero y todos en favor del mismo. Hay, pues, en ello un clarísimo acto deducido de donación, producida, con la misma claridad por una previa aceptación que, a su vez, produce otro acto de adquisición hereditaria. Es decir, que se dan sin el menor esfuerzo interpretativo del Reglamento los dos actos que el Liquidador calificó y liquidó: el de herencia a favor de los renunciantes por la porción renunciada y el de donación de la misma porción al hermano coheredero recurrente, tan-

to más cuanto que en la escritura de partición hay expresa aceptación suya de la parte renunciada.

La cuestión que se plantea alrededor del número 3.º en su segundo inciso, del artículo 1.100 del Código civil y de si se da o no el derecho de acrecer, tiene secundaria importancia en el caso, una vez que la renuncia se califica de traslativa y no de extintiva, pero si así no fuere, hay que convenir en que, en cuanto a la porción renunciada y comprendida en el tercio de libre posición, se daría dicho derecho de acrecer conforme al artículo 985, y estaríamos en el caso de no sujeción previsto en el apartado 17) del artículo 31 del Reglamento, y convenir también en cuanto a la porción del tercio de mejora, en que se llegaría a la misma aplicación de este apartado en virtud de lo que aquel artículo 985 dispone al decir que si la parte repudiada fuere la legítima, sucederán en ella los coherederos por derecho propio y no por el derecho de acrecer, o lo que es lo mismo que si sucede por su propio derecho el reclamante, está claro que no hay para qué hablar de donación ni, por tanto, de liquidación de este concepto.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de enero de 1949.*

EN EL CASO DE QUE SE TRANSMITAN BIENES POR CONTRATO, TITULADO POR LOS CONTRATANTES DE COMPRAVENTA, CONSISTIENDO LA PRESTACIÓN DE UNO DE ELLOS EN UN SOLAR Y LA DEL OTRO EN OTRO SOLAR, MÁS UNA CONSIDERABLE CANTIDAD EN METÁLICO, LAS LIQUIDACIONES PROCEDENTES SON DOS: UNA POR EL CONCEPTO DE COMPRAVENTA AL ADQUIRENTE DEL PRIMER INMUEBLE, SOBRE LA BASE DE SU TOTAL VALOR, Y OTRA POR EL CONCEPTO DE CESIÓN ONEROSA A CARGO DEL ADQUIRENTE DEL SEGUNDO INMUEBLE TAMBIÉN SOBRE SU RESPECTIVO VALOR.

*Antecedentes.*—Los Sres. N. N., como dueños de un terreno valorado en 4.250.000 pesetas, lo venden por escritura pública a la D. N. de S., en dicha cifra, y ese precio lo satisface la Entidad adquirente entregando 2.250.000 pesetas en metálico y el resto de 2.000.000 de pesetas transfiriendo la propiedad de cierto inmueble de su propiedad, con lo cual, dice la escritura queda completo el precio de la venta, ya que ese inmueble que forma parte del precio se valora en la expresada cifra de 2.000.000 de pesetas.

La Oficina liquidadora giró una liquidación por compraventa a cargo de la D. N. de S. sobre 4.250.000 pesetas, y otra, sobre la base de 2.000.000 de pesetas a nombre de los Sres. N. N., por el concepto de cesión onerosa, núm. 14 de la Tarifa.

Esta última liquidación fué objeto de impugnación a base de estos argumentos: que la intención de los contratantes, coincidente con el texto del contrato, revela que se trata de una compraventa con parte del precio en metálico y parte en otro inmueble; que no existe más que una convención; que aunque en el terreno hipotecario pudiera decirse que había dos, una de compraventa y otra de permuta, correspondientes a la parte que se pagó en metálico, y a la que se compensa con otra finca, ello no es trasladable al impuesto; que el precepto positivo legal es—artículo 1.446 del Código civil—que si el precio de la venta consiste parte en dinero parte en otra cosa, se calificara el contrato por la intención manifiesta de los contratantes, y a falta de ésta se estimará permuta si el valor de la cosa dada como parte del precio excede del importe del dinero; que el concepto genérico “cesión” reglamentariamente se aplica tan sólo a aquellos actos que no tengan clasificación específica y no es, por tanto, aplicable a una expresa compraventa; que aunque el Reglamento diga—artículo 6.º, núm. 6.º—que las entregas de cantidades en metálico que constituyan precio de bienes o pago de servicios personales o de créditos están exentas, de ahí no se deduce que cuando en una compraventa se paga el precio como en el caso actual, solamente esté exenta la porción pagada en metálico, so pena de partir en dos el único contrato existente, lo cual no es lícito reglamentariamente, como tampoco lo es calificar, como lo hace la Oficina liquidadora, de compraventa y, simultáneamente, apreciar otra transmisión onerosa y liquidarla, olvidando que a una sola convención no se puede exigir más que una sola vez el impuesto.

A todo lo dicho opuso el Tribunal provincial que las transmisiones onerosas de bienes en general están sujetas al impuesto, si bien las de dinero a título oneroso estimó oportuno eximir las cuando constituyan precio de bienes de todas clases, sin que tal exención pueda aplicarse a cualquiera otra prestación que se haga en concepto de precio.

Esta doctrina y la consiguiente desestimación de la reclamación la reafirma el Tribunal Central por la fundamental razón de que la Ley y el Reglamento sujetan al impuesto las transmisiones de inmue-

bles a título oneroso; y como en el caso la transmisión existe evidentemente, es inexcusable liquidarla.

Supuesta esta transmisión — sigue diciendo la Resolución —, el argumento de que el inmueble lo adquirió el recurrente en pago del precio de la compraventa y en éstas el impuesto lo paga el comprador, sin que sea hacedero dividir el contrato único de compraventa en uno de compraventa y otro de cesión, no tiene eficacia como consecuencia del principio antes indicado y traducido en los artículo 2.º de la Ley y 5.º del Reglamento, apartados 1) y 7), que sujetan al impuesto las transmisiones de muebles e inmuebles a título oneroso.

De tal manera es esto así, añade el Tribunal, que, en principio, incluso el precio de una compraventa, pagado en moneda estaría sujeto al impuesto de no haber sido exceptuado expresamente por el número 6.º de los artículos 3.º de la Ley y 6.º del Reglamento; de donde claramente se deduce que todas las cosas que se transmiten como precio de una venta y que no sean metálico o signo que le representen devengarán el impuesto con arreglo a su naturaleza mueble o inmueble y se deduce también que el referido inmueble debe satisfacerlo como tal por el concepto genérico de cesión.

A mayor abundamiento — insiste la Resolución —, desde el Reglamento de 1932 en las permutas de inmuebles paga cada permutante el 5 por 100 — en la Tarifa actual el 6 — del valor de los que adquiere, revelando así el legislador su voluntad de gravar todos los casos en que se produzca una adquisición de esos bienes. Y si bien jurídicamente existen diferencias entre las permutas y las compraventas en las que el precio se pague en cosas y no en metálico, el resultado económico es el mismo que en la permuta, puesto que el comprador adquiere la cosa vendida y el vendedor el precio, aunque no cifrado en metálico, sino en dichos bienes, y por lo tanto, la razón para someter ambas adquisiciones al pago del impuesto es la misma.

*Comentarios.* — El argumento fundamental esgrimido en esta contienda por los reclamantes, diciendo que lo recibido por ellos tiene el concepto de precio y que éste no está sujeto al impuesto, no tiene, si bien se mira, ninguna consistencia jurídico-fiscal, porque es innegable que una de las partes adquiere un bien inmueble, a título oneroso, valorado en 4.250.000 pesetas y que la contraparte a cambio de su prestación adquiere, aparte de una cifra en metálico, otro inmueble; y siendo ello así, no es razonablemente discutible que esta adquisición

patrimonial inmueble a título oneroso, tiene que tributar, aunque en la intención de los contratantes y en la realidad jurídica también, tenga la condición de precio o de parte de precio del contrato, porque es norma fundamental de este tributo—número I del artículo 5.º—que “las transmisiones de dominio a título oneroso de bienes inmuebles” están sometidas al impuesto, y porque, aunque así no fuera y por lo que a precio se refiere, no hay en el Reglamento otra exención más que la del número VI del artículo 6.º, que comprende, como es sabido, “las entregas de cantidades en metálico que constituyan precio de bienes de todas clases”.

No es de olvidar tampoco, en cuanto al aspecto de permuta que el contrato tiene, que desde el Reglamento de 1932, a diferencia de los anteriores, cada permutante paga el tipo completo aplicado a la totalidad de lo que adquiere, mientras que el gravamen anterior era de la mitad del tipo sobre ese total, con lo cual se ve claramente que lo que quiso el legislador fué doblar la tributación de las permutas con criterio más duro, ciertamente, pero más lógico, puesto que si los dos permutantes adquieren inmuebles razonable es que tributen por el tipo a ellos aplicable y no por el 50 por 100 del mismo; de todo lo que se deduce un argumento más en pro del criterio del Tribunal.

*Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de enero de 1949.*

Esta Resolución estudió el caso a que se refiere, con arreglo a la legislación vigente al ocurrir los hechos enjuiciados, o sea el Reglamento y la Ley de 1941. En ella se trató del problema de la aplicación del Impuesto sobre el caudal relicto a los hijos adoptivos, y repitió lo que tenía ya establecido reiteradamente el Tribunal Central, esto es, que no disfrutaban de exención.

Actualmente, de acuerdo con el Reglamento y la Ley vigentes, de 7 de noviembre de 1947, la cuestión está fuera de discusión, dado el texto del artículo 244 de aquél: la exención se refiere exclusivamente a los padres y descendientes legítimos y a los descendientes naturales reconocidos, y no a los hijos adoptivos.

JOSÉ M.<sup>a</sup> RODRÍGUEZ-VILLAMIL,  
Abogado del Estado y del I. C. de Madrid.